

【KMB】 【AM】

【HT】

【HJ\*7/8】 【WM】 【HT4】 学校编码: 10384 【JY】 分类号 【CD#F4】 密级 【CD#F2】

学号: 9613009 【JY】 UDC 【CD#F8\*2/3】

【HT2SS】 【JZ(】 学二位论文

【HT1” XBS】

经济一体化下的国际税收协调

【HT2K】 陈涛 【JZ)】

【HT3K】 【WB】 指导教师姓名: 邓力平教授 【CM)】

【DW】 申请学位级别: 硕士 【CM(6】 硕士 【CM)】

【DW】 【CM6-4】 专业名称: 国际贸易 【CM)】

【DW】 论文提交日期: 1999 年 5 月 【CM)】

【DW】 论文答辩日期: 1999 年 5 月 【CM)】

【DW】 学位授予单位: 厦门大学 【CM)】

【DW】 学位授予日期: 1999 年 2 月 【CM)】

【JY】 答辩委员会主席 【CD#F4】

【JY】 【CM7-3】 评阅人 【CD#F4】

【JZ】 1999 年 2 月

【LM】

【HT】 【HJ\*2/3】

【SM(】 【HT4” K】 经济一体化下的国际税收协调 【SM)】

【HT】

【DM(】 内 容 摘 要 【DM)】

【BT1】 内 容 摘 要 【AM】 【HT4” SS】

“经济一体化”(Economic Integration)是战后世界经济最显著的特征之一。它反映了各国经济活动国际相关程度越来越高的趋势。在这种背景下,如何进行国家间的经济协调,以使各国在获得利益和承担义务方面达到平衡就成为一个重要的课题。本论文论述的是其中一个主要方面:经济一体化下的国际税收协调(International Taxation Coordination in the era of Economic Integration)。

本论文理论分析框架围绕着两条主线来展开:其一,国际税收发展是国际经济关系发展的组成部分,并适应国际经济背景的不断变化;其二,国际税收协调与国家主权是一对矛盾,在税收领域表现为从国家观点和世界观点的不同角度看待税收诸原则,而如何寻求统一和平衡是本论文关注的焦点。本论文的结构安排如下:

导言部分为理论回顾,论述与本论文相关的理论发展、国内外研究动态及本论文要采取的分析框架和研究思路。

第一章经济一体化对国际税收的影响,并分为三个递进的层次:经济一体化与国际间税收协调、国际税收与经济一体化、国际税收协调一般,这一章是概括性的背景分析,并为本论文下面三章的具体分析定下理论基调。

以下三章按照经济一体化内容的三个不同方面来具体探讨国际税收协调问题。

第二章国际商品流动与税收协调,其中有四个部分:国际商品贸易与关税协调、国内商品税的国际税收协调原则、经济一体化下国内商品税协调面临的问题、区域间接税一体化实践。这一章的中心环节是分析国内商品税的协调原则——目的地原则和产地原则在变化的国际经

济环境中的各自特征和实施空间。

第三章国际资本流动与税收协调，其中有四个部分：跨国资本所得课税的税收协调原则、经济一体化下资本所得课税协调原则的进一步考察、经济一体化下资本所得课税的国际协调实践、资本课税对国际资本配置的影响，这一章的重点是分析资本所得课税协调原则如何在国家和世界的角度之间获得平衡，以及各国资本课税的税负差异导致的税收竞争(Tax Competition)对资源配置的影响。

第四章是人员跨国流动与税收协调，主要探讨人力资本配置对一国经济增长的影响，以及税收因素如何影响人力资本的跨国流动等。

【HTH】 关键词：■ 【HTSS】 经济一体化■国际税收协调■税收原则 【AM】

【LM】 【DM(】 目■■■■■录 【DM)】 【AM】

【BT1】 目■■■■■录

【HTH】

导言：理论回顾【JY.】 1

第一章■经济一体化对国际税收的影响【JY.】 4 【HTSS】

1.1■经济一体化与国际间经济协调【JY.】 4

1.2■国际税收与经济一体化【JY.】 7

1.3■国际税收协调一般【JY.】 10 【HTH】

第二章■国际商品流动与税收协调【JY.】 15 【HTSS】

2.1■国际商品贸易与关税协调【JY.】 15

2.2■国内商品税的国际税收协调原则【JY.】 17

2.3■经济一体化下国内商品税协调面临的问题【JY.】 20

2.4■区域间接税一体化实践【JY.】 22 【HTH】

第三章■国际资本流动与税收协调【JY.】 26 【HTSS】

3.1■跨国资本所得课税的税收协调原则【JY.】 26

3.2■经济一体化下资本所得课税协调原则的进一步考察【JY.】 30

3.3■经济一体化下资本所得课税的国际协调实践【JY.】 33

3.4■资本课税对国际资本配置的影响【JY.】 37 【HTH】

第四章■人员跨国流动与税收协调【JY.】 41 【HTSS】

4.1■新经济增长理论对人力资本的研究【JY.】 41

4.2■个人所得税对人员流动的影响【JY.】 43 【HTH】

主要参考文献【JY.】 45 【HTSS】 【AM】

【LM】 【YM5BZ.， S】

【DM(】 导言：理论回顾【DM)】

【BT1】 导言：理论回顾

对“经济一体化”的理论研究始于 50 年代范内(J.Viner)提出的关税同盟理论，这一理论从处于特定经济条件下的两国作为分析模型，对经济一体化进程中的关税同盟这一一体化发展形态的经济效应作了量化的分析。其后，丁伯根(J.Tinbergen)第

一个提出了经济一体化的定义，并定义了经济一体化的两层含义：消极一体化和积极一体化。90 年代以前，关于经济一体化的研究多集中于两个方面：一是对建立在区域一体化内部商

品、劳务自由流动基础上的国际分工对成员国福利影响的研究，并基于此寻求区域一体化最佳国际分工模式。这方面代表的研究成果有：西托夫斯基(T.Scitovsky)及德纽(J.F.Deni au)的大市场理论，小

岛清的协议性国际分工原理等。二是对建立在区域一体化内部资本、货币自由流动基础上的最适度通货区(Optimal Currency Area)的研究，寻求区域内在何种条件下实行固定汇率和货币一体化是最佳的。这方面研究的代表人物是蒙代尔(Robert.Mundell,1961)，麦金农(Ronald I.Mckinnon,1963)、凯南(P.Kenen,1969)、托尔(Edward.Tower,1970)等。从以上论述中可看出，对经济一体化的理论研究伴随着经济一体化的实践过程，但又具有相当程度的超前性和指导性。进入 90 年代，比货币一体化更高层次的一体化形式——财政税收一体化

正成为西方财税理论研究的热点。本论文所关注的是其中一个重要的部分：经济一体化下的税收协调及税收一体化。西方财政税收理论界对此领域的研究主要围绕着三个方面来进行：

其一，商品流动与间接税

一体化。尤其研究增值税协调原则对国际贸易的影响、对国际资源配置的影响。史密斯(Steph

en.Smith,1993)在肖普(Carl.S.Shoup,1954)的研究基础上证明了如果对所有商品征税、汇率或价格水平完全弹性(充分反映商品税的价格效应)，并且生产要素的存量固定，则按产地原则的税收协调会达到和目的原则一样的效果。这为比较分析经济一体化下增值税协调原则的实施效果，提供了理论分析背景。

其二，资本流动与税收。

1. 一些西方财税学家认为建立在封闭经济中的资本课税依据和原则在经济一体化背景下尤其是区域一体化中面临着极大的挑战。他们的研究重点逐渐从对一国税收效率的研究转到世界税收效率的研究上来。高登(Roger H.Gordon)、明兹(Jack M.Mintz)、及斯切德鲁普(Schjelderup)甚至提出了在经济一体化中资本所得课税是否必要的问题。2. 现阶段

如何确定最优资本税负水平。主要是以三种经济形态为参照系，运用优化税制理论分析封闭经济、小国开放经济、大国开放经济模型在经济一体化下的最优资本税负，以减少效率损失。其代表有切姆雷(Chamley,1986)、吉德(Judd,1987)、高登(1986)、波温伯格(Bovenberg,1986)、拉森和萨卡(Razin & Sadka,1991)、哈和西伯特(Ha & Sibert,1997)等。3. 研究主权国家的资本课税对他国产生的外部性影响。一个主要方向是研究税收竞争(Tax Competition)产生的福利效应。威尔德森(Wildson,198

6、1989)、

威尔逊(Wilson,1986)等以新古典外生增长模型为理论分析框架，他们的研究成果基本上代表了这一问题的主流观点。另一些学者则以内生增长模型考察税收外部性(Tax-based Externalities)问题。其中有迪沃鲁克斯和曼苏里安(Devereux & Mansoorian,1992)及拉森和袁(Razin & Yuen,1993)。这些研究探讨了税收外部性对他国的投资行为、储蓄行为的影响。4. 如何衡量各国资本实际税负差异。金和弗勒顿(King & Fullerton)在乔根森(Jorge

ns on,1963)、桑德莫(Sandmo,1974)等人的研究基础上，于 1984 年提出了边际有效税率(marginal effective tax rate)的概念，以衡量各国实际税负差异，以而为研究资本跨国流动的税收激励建立了量化分析依据。

其三，个人所得税对人员流动的影响。传统的西方经济增长理论只强调物质资本在经济发展中的关键作用，并且将劳动和人力资本不加以区分。人力资本的提出，是发展经济学研究的

一个突破。此后，罗默(Romer)和卢卡斯(Lucas)提出各自的新经济增长模型，共同奠定了新经济增长理论的基础。他们的模型本质上依据技术和人力资本的外部性以促进收益的递增，从而推动经济增长。从而在分析经济增长时，把劳动与人力资本区别开来，作为二处独立的经济增长因素。且由于对人力资本的投资不同，而形成了低技能人力和高技能人力。莫菲、施莱弗、威施尼(Murphy、Shleifer & Vishny, 1991)的研究表明一国高技能人力或人才的配置对一国经济增长率有更大的影响。巴摩尔(Baumol, 1990)研究也表明，当该人才国不能提供激励(如税收激励等)，这些人才将选择寻租(rent-seeking)而不是创造性活动，其结果是降低一国经济增长。这些研究突破了传统税收理论的假设前提。传统税收理论假定劳力同质且不能自由流动，而资本(指物质资本)却可以自由流动，从而得出应

对资本课征低税甚至免税而由劳力承担税收收入目标的结论。然而，当劳力可流动，且高技能人力更易流动的前提下，对个人所得税的税率及税基的设计就应该重新审视。尤其，如何通过个人所得税税收刺激避免人才外流(brain drain)，且同时权衡公平、收入等原则逐渐成为西方税收研究的一个方向。但目前这一研究仍缺乏实证支持。

总之，西方税收理论在此领域的研究发展，不仅包括狭义税收理论的发展，也包括广义财税理论、经济学理论、政策经济学等的发展。它吸收并运用了不对称信息、不确定性、优化税制及内生增长理论等的分析方法和分析框架。

基于以上理论背景和分析方法，本论文的主要分析框架如下：按经济一体化基本内容的演进过程，分解为商品跨国流动、金融与资本跨国流动、人员与技术跨国流动三个相互承继、相互影响、推动力各异的部分。在此结构中分析税收因素(关税、国内商品税、资本课税、个人所得课税等)对商品、金融与资本、人员跨国流动的影响，以及经济一体化的税收协调和税收一体化。在国际商品流动与税收协调方面，重点分析商品税协调原则与经济一体化中面临的问题，从理论上和实践上比较产地原则和目的地原则的优劣；在国际资本流动与税收协调方面，分析经济一体化给税收管辖权原则带来的问题、资本课税的税收竞争、以及各国实际税负的量化及对国际资本配置的影响等；在人员跨国流动与税收协调方面，从新经济增长理论改变了传统税收理论的假设前提入手，探讨个人所得课税的最优税负。以上简要介绍的理论应用于本论文中有两条主线：其一，国际税收发展始终伴随着国际经济关系的发展，税收理论的发展应在国际经济不断变化的背景下加以具体分析；其二，随着经济一体化的发展，国际税收协调与国家主权是一对矛盾，如何在理论上寻求税收诸原则在国家角度和世界角度的统一是本论文关注的焦点。

【LM】 【DM(】 第一章■经济一体化对国际税收的影响 【DM)】

【BT1-1】 第一章■经济一体化对国际税收的影响

【BT2】 1.1■经济一体化与国际间经济协调

“经济一体化”是战后世界经济最显著的特征之一。对其内涵和实质的认

识，一直伴随着世界经济的不断演进和各国的经济活动的实践。50年代初，法国、西德、意

大利、比利时、荷兰和卢森堡六国签定的《欧洲煤钢联营条约》揭开了欧洲内部一体化的序幕。与此同时，范纳(J.Viner)提出了关税同盟理论，这一理论也是西方经济一体化研究的开

端。这一理论从处于特定经济条件下的两国作为分析模型，对经济一体化进程中的关税同盟这一一体化发展形态的经济效应作了量化的分析。在范纳提出了现代关税同盟理论之后，丁伯根(J.Tinbergen)第一个提出了经济一体化的定义。他将经济一体化分为消极一体化和积极一体化。他认

为，消除歧视和管制制度，引入经济交易自由化是消极一体化；而运用强制力量改造现状，建立新的自由化政策和制度为积极一体化。〔ZW(〕张幼文主编：《世界经济学》，立信会计出版社，1998年版，第105页。〔ZW)〕可见最初对经济一体化的定义和研究，是建立在

区域性商品自由流动的基础之上的。随着科学技术的突飞演进，尤其是战后第三次科技革命，使生产要素逐渐突破了国家经济的疆域，融入了国际经济大循环的脉络之中。国与国之间的相互依存和相互联系愈加密切，跨国公司的发展使微观

经济主体的活动更加具有国际性，其在全球范围内的资源配置，使一体化进程深入到生产的各个阶段，也深入到各个国家的不同经济层面上。因此，对经济一体化的研究也进入了一个新的

阶段，并逐渐成为当代世界经济的研究核心与立足点。虽然众多经济学家试图给经济一体化一个全面而准确的定义，但迄今未达成共识。对经济一体化本身的研究，并非是本论文的研究重点。

本论文的立足点是经济一体化的特征与内容及其对世界经济与国家经济带来的变化，以及这些变化对国际税收的影响。

国内学者张幼文认为：根据世界经济的发展现状，可把经济一体化内容归结为贸易自由化、金融自由

化和生产一体化。〔ZW(〕同上注。〔ZW)〕笔者认为，这是一个不断推进、相互融合的三个阶段。

商品的国际自由流动是最初在交换领域实现的各国经济的相互依存，是经济一体化最初形态。而金融

自由化则是指“资本”这一生产要素在国际范围内的自由流动，因此将经济一体化扩散到要素市场。而这一阶段则是下一阶段——生产一体化的基础，只有要素的全球自由流动，才能真正实现在生产领域的经济一体化。要素自由流动的实现是多速的。一部分要素的流动是迅速的，如技术和资本。一部分要素的流动由于存在着更多的国别障碍，因此其流动是相对缓慢的，如人力。其中人力又分为高技能人力(high-skilled)和低技能人力(low-skilled)，高技能人力比低技能人力更易流动，并对生产一体化的过程带来更大的影响。而另一部分要素则是不可流动的，如土地等。与此同时，生产一体化又反过来促进了商品流动和要素流动，使两阶段表现出相当程度的融合性。从以上分析可以看出，经济一体化所反映的是各国经济活动的国际相关程度越来越高的趋势。

在这种背景下，一国的经济生活越来越具有国际性。在国家之间的交往仅限于贸易领域，或者说仅限于实现贸易自由化所带来的比较利益时，各国所采取的经济政策仍具有相对较高的独立性。而且在贸易领域达成一致的协调准则也相对容易些。虽然关贸总协定(GATT)演化为现今的世界贸易组织(WTO)历经数年，仍有许多商品领域尚未达成协议，但可以说仍是当今在世界经济领域最具有全球性和规范性的协调准则。然而当国家之间的经济交往从贸易领域进入要素提供和生产领域时，这时一国所采取的经济政策就容易对别的国家产生一定程度的外部性(Externality)。这是因为科学技术发展所导致的要素跨国流动和跨国公司的多国生产减少了各国经济活动的独立性。所谓“外部性”是指一国的经济活动的成本和收益和全球的成本和收益不对称。如一国采取大幅度降低对资本征税，从而吸引外国投资，但与此同时，有可能扭曲全球的资本配置效率，从而对别国造成较大的福利损失。在这种情况下，如果各国都同样采取这种外部性较强的经济政策，则最终每个国家都将产生福利损失。因此外部性所导致的后果就是政府实施独立经济决策的两难和国家主权的相对弱化。对国家主权的制约同时还来自于诸如跨国公司这类所谓“非国家行动者”作用的加强，其行为突破了国家边界，

必然会对投资国及母国的政策选择施加影响。而另一制约因素则来自于人类所面临的共同风险或共同利益。这主要表现为跨越国家的全球性问题日益增多和严重。【ZW(】张宇燕、马杰著：《共享繁荣——世界经济的现状和未来》，上海远东出版社，1997年版，第14页。【ZW)】然而，从国家主权相对弱化的结论，并不能符合逻辑地推论各民族国家将放弃独立执行自身经济政策的权力。在当今世界经济发展不平衡的情况下，尤其让广大发展中国家过多地让

渡主权是一种事实上的不公平。因此在国家主权面临挑战的情况下，更应该进行国家间经济的协调，以使各国更好地在获得利益和承担义务方面达到平衡。

当今世界国家间经济协调主要采取的方式是：其一，国际经济组织的协调。如世界贸易组织对各国之间的商品贸易进行协调；国际货币基金组织(IMF)和世界银行(WIB)立足于稳定国际货币体系，协调各国间宏观经济政策尤其是货币政策；“7国首脑会议”(The Economic Summit Conference of Major Industrial Countries)成为协调发达国家经济和货币政策工具；而经济社会理事会(Economic and Social Council, ECOSOC)则是联合国在经济方面协调各国的代表机构。此外，还有其它一些地区性和有关一些初级产品的国际性组织。这些国际性组织在协调世界经济发展和促进发展中国家经济发展等方面起到了很重要的作用；其二，国际经济协定。这些经济协定有双边和多边的。双边国际经济协定主要解决两缔约国之间的经济摩擦，并促进两国之间的交往和合作。而多边国际经济协定则有更大的影响力，它涉及到多个国家在某项经济政策、某种经济活动或某个具体商品之间进行合作，协调多个国家的权利和义务。它是对国际经济合作组织协调作用的一个有力的补充。如协调货物销售合同法规的《联合国国际货物销售合同公约》，和协调国际税收避免双重征税的《OECD范本》和《UN范本》等；其三，区域经济一体化组织对区内各国的经济协调。当世界范围的经济一体化

过程仍存在诸多障碍时，在某个地域内的国家加强经济合作、协调区域内的商品、要素和跨国生产就成为较现实的选择。因此区域经济一体化反映了这种内在的要求。这使得经济一体化具有了明显的地

域特征。从全球范围看，已有超过2/3的国家和地区加入了不同类型的区域性经济组织。这种区域内的经济协调是全方位的，并不断向深层次发展。欧盟(EU)从货币一体化正向财税一体化的方向发展反映了这种趋势，这涉及到一国的主权的更多的妥协和让渡，是经济融合程度较高、发展水平较高国家间经济活动协调的内在要求。

## 【BT2】1.2 国际税收与经济一体化

国际税收是研究各国政府同参与国际经济活动并具有纳税义务的人之间的税收征纳关系，以及由此形成的有关国家之间的税收分配关系。由于参与国际经济活动的自然人或法人通常是跨国的纳税人，他们不只对一个国家负有纳税义务，所以上述定义可以概括地转述为，国际税收是研究两种相关关系的税收关系：一是各国政府与其跨国纳税人之间的税收征纳关系，一是国家与国家之间的税收分配关系。【ZW(】邓子基、唐腾翔：《国际税收导论》，经济科学出版社，1988年版，第1页。【ZW)】从国际税收的定义中，我们可以看到这两层关系是相

辅相承的，并且都具有涉外的性质。以贸易自由化、金融自由化和生产一体化为主要内容的经济一体化正在使国际税收所研究的这两种关系本身增添了新的内容，使之更加错综复杂，并且使一国政府的税收政策、税制结构面临着很大的挑战。

其一，经济一体化的深入使世界各国的开放度明显提高，发展中国家也普遍奉行了对外开放的政策。

人员的流动更加通畅，跨国境手续也趋向简便、快捷，尤其是对一些区域经济集团而言。欧共体《欧洲一体化文件》的目标之一就是实现人员、劳务在区内的自由流动；获准一国的入

境签证，即可进入区内其它各国。这一目标正逐步得以贯彻。在这种背景下，跨国消费的成本降低了，也使其在世界范围内愈加频繁，因而消费不能完全限制在人员的居住国。例如，在贸易

自由化程度加深，关税普遍降低的情况下，一国有可能利用商品国内流通环节的间接税(如增值税、消费税)税率的降低来吸收更多的外国的消费者跨国进行商品的购买和消费，这样就会增加其税收收入。而对跨国消费者的居住国来说，由于消费者不在本国消费并且如果消费者从国外所购的商品没有在本国课征额外税收，那么对消费者居住国而言就是税收损失。这就是所谓的“税收收入溢出”(Tax Collection Export)。

其二，人员跨国流动性的增强，以及高技能人力跨国定居的成本较低，使政府的个人所得税政策面临着挑战。传统的税收理论假定，劳力是同质的，并且是不可移动的，而资本是可流动的，因此一国对资本的课税最终由劳力等不可移动的要素来承担。相对于资本课税来说，政府对个人的所得课税有较大的回旋余地，其税基是相对缺乏弹性的(所谓【ZZ(】税基弹性【ZZ)】，指的是税率变化引起税基变化的百分比)。这种理论假定导致政府对资本课征较低的税率，而对个人所得则征收较高的税率。而在经济一体化的世界中，这实际上会造成高技能人力向课征较低个人所得税的国家移动。根据 80 年代后期发展起来的新经济增长理论，劳

力并非是同质的，高技能的人力对一国的经济增长比低技能人力有更大的贡献率，而且更容易实现跨国流动。这样，各国间个人所得税的税率差异将造成高技能人力分布的不平衡。而对于小国来说，由此带来的福利损失更大。(这一问题将在本论文的第四部分有较详细地论述。)

其三，经济一体化及科学技术的发展，使国际逃避税问题更加严重。首先，人员流动性增强，这使个人

利用“避税港”(Tax Haven)逃避税收，及利用政府间信息不对称少报国外收入逃避税收的机会大大增加了。所谓“避税港”是指一些国家和地区，人们在那里拥有资产或取得收入不必负担税收，或只负担比在主要工业国家轻得多的税收。避税港的存在，使外国人员可以较容易地在其地域取得居民或居住资格，从而逃避母国按税收居民管辖权对其征税。其次，跨国公司的生产一体化使跨国公司在世界范围内组织生产，其母公司与子公司之间的财产界定和法律界定变得模糊不清。从而有可能导致母公司与子公司之间通过转移定价(Transfer Pricing)来逃避税收。按国际公认的“独立竞争”(Arm's length)原则来处理跨国公司内部企业的税收关系——即各单位就像它们是独立的企业一样，不考虑贸易伙伴的利润而互相索取价格，在实践上是行不通的。再次，科技发展尤其是信息革命使电子商务的发展突飞猛进。尤

其是通过信息网络进行资金转移和商品贸易正成为一种新的经济交易方式，网上交易的存在给税收征管带来了新的挑战。由于其实现速度快、交易的隐蔽性以及缺乏公认的税收征管的国际准则等，使之成为国际税收领域的“灰色区域”。

其四，经济一体化提高了各国的开放度，尤其是金融自由化使一国更加接近国际金融市场，使其本国的金融市场更具有国际化。相比封闭的经济，一开放经济中的资本流动更容易受到税收因素的影响。在开放经济中，资本的跨国融资受到国家边界和法律的障碍较小，从而税收刺激(包括课税和补贴等)发挥吸引或排斥资本在一国投资的作用更明显，由税收引致的经济扭曲和福利损失更大。这是因为资本市场的全球化提高了一经济中的资金供给弹性，从而相比封闭经济，信贷的增加将带来更多的额外投资。而且资本市场国际化对税基弹性的影响越大，则各国家间实际税率(税收实际负担率)的差异对经济的扭曲作用越强，由此一国维持较高税率所带来的经济成本也越高。可以由图 1-1 来直观地分析这个问题。

【TPA, +85mm, BP#】 【TS(】 【HT】 【JZ】 图 1-1 国际化对一国税基弹性的效应 【HJ\*4】

【JZ】资料来源: Centre for Economic Policy Research(1993) 【HJ\*2/3】【TS】 【HT 4” SS】

图 1-1 中, 假设资本完全流动, 而劳力不可流动。其水平轴表示在一给定(小)国家的资本投资量。垂直轴表示资本回报率。在假定劳力不可流动的状况下, 资本的回报率随投资量增加

而减少, 而劳力的报酬则相应增加。AG 表示资本的需求曲线。BM 表示世界资本市场供应是完

全弹性的(即由于资本市场的国际化导致按现行世界资本市场的回报率, 一国可充分得到资本

供给)。OB 表示现行的不含税的国际资本回报率。这是投资者在该国投资所必须得到的回报率, 也是投资者在国际金融市场上的资金借贷利率。低于 OB 的回报率将使资本离开该国。

在

不存在资本课税或补贴时, 该国的投资总量是  $OK_0$ 。总投资带来的收入等于  $OK_0CB$ 。

剩余

数 BCA 用来补偿不可流动的生产要素, 包括人力。

如果该国对资本课以 BD(或 FE)的税收, 则  $K_1K_0$  数量的投资将离开该国, 因为仅有  $OK_1$

数量的资本仍可获得相当于世界资本市场回报率的税后回报率。所形成的新收入  $OK_1EA$  中

,  $OK_1FB$  是资本税后收入, BFED 是政府税收收入, 而 DEA 则是其它生产要素的收入, 包括劳

力的收入。显然劳力的福利状况变糟了。而离开该国的资本量将在国外获得  $K_1K_0CF$  的收

入。此外, FCE 数量的收入流失了。从中我们可得出结论: 其一, 当一国比其它国家征收更高的税率时, 则会产生相当于 FCE 数量的福利净损失, 同时也使世界福利减少了 FCE; 其二, 即使政府将税收收入花费在生产要素的投入上, FCE 数量的收入损失仍然由不可流动的生产要素来承担; 其三, 由此可推论政府不可能实现对资本和劳力同等征税; 其四, 在资本供给完全弹性的情况下, 税收对资本流动的影响取决于资本需求曲线的斜率, 即 AG 的斜率。

同理, 图 1-1 也可用于分析一国对资本投资进行补贴对国家福利和世界福利的影响。当一国按 BH 的比率对投资进行补贴时,  $K_2OK_1$  数量的资本将吸引至该国, 付给该资本的收入相当

于  $K_2OK_12MC$ , 当其创造的价值仅等于  $K_2OK_12GC$ , 因此该国和世界的福利将减少相当

于 GM

C 的数量。

从以上分析, 我们可看到: 经济一体化下的资本自由流动将对各国的税收差异有很强的敏感性, 并将均等各国的资本税后回报率, 这将造成低税率国家的过度投资和高税率国家的投资不足, 从而影响世界资本的配置效率, 这就是所谓的“税收竞争”。

经济一体化对国际税收所造成的影响是深远的, 从长期看它将强迫一个国家对特定的税基的税率加以

单方面调整以与其它国家的税率保持一致, 或强迫一国更依赖于某个特定税基进行课税, 从而影响到该国的税制结构。但无论如何, 对各国之间的国际税收进行协调是经济一体化时代必然的选

择, 而一国的单方面行动是不可能完全消除税收竞争和其它诸如逃避税、高技能人力流失



等问题的。

### 【BT2】1.3 国际税收协调一般

国际税收协调的普遍定义是指围绕两个或两个以上的主权国家(或地区),对跨国纳税人行使各自的税收管辖权所产生的冲突进行协调的行为。因此其前提是以国家主权为根据的税收管辖权。另一些学者认为国际税收协调应延伸至各国之间税种和税制要素之间的全方位协调,并认为在商品税和对某项特定财产(如房屋、土地、船舶)征收的财产税上,一国税收管辖机关的实施范围不会超出一国境内,故不属于国际税收关系协调的领域。并据此提出了税制国际协调的概念,其广延除税收管辖权的协调之外,还应包括各国税收制度在国际范围内的趋同(approximation)乃至某种形式的一体化(harmonisation)。【ZW】王雍君:《税制优化原理》,中国财政经济出版社,1995年11月版,第209页。【ZW】

笔者认为:经济一体化进程的深入,商品、要素的跨国流动以及跨国公司的生产一体化已经相对弱化

了国家主权(包括税收管辖权)的实施力度,并且使一国的税制结构也更具有国际化,实践也证明税制的差异性正逐渐减少,其趋同性特征越加明显。因此,经济一体化的国际税收协调已不仅是

各国税收管辖权的协调,同时也相应扩展到了各国税制结构的自发协调——即逐渐趋同。既然税制结构的协调本身就具有了国际化特征,那么在此论文中笔者仍沿用国际税收协调的概念,这种国际税收协调可以称之为“广义的国际税收协调”。

#### 【BT3】1.3.1 国际税收协调的必要性

上一节分析到经济一体化中国际税收面临的问题时,已分析了国际税收协调的必要性。但仅从资源配

置及对各国及世界福利影响的角度谈到了这个问题。实际上,国际税收协调的必要性不仅涉及到要素流动对一国生产效率和经济增长,还涉及到各国间公平和税收权益的冲突以及人际间的平等。概括起来,国际税收协调的作用(也即其必要性有以下几点):

其一,实现世界范

国内资源的有效配置。对于商品流动来说,因为商品税(关税、间接税等)影响到各国生产的相对成本,从而影响到商品的价格,使国际贸易中的比较优势不能充分发挥,至而影响到国际交换领域的效率,不利于世界的资源的最优配置的实现。对于要素流动尤其是资本流动来说,各国之间的税负差异(包括税基、税率及其它综合因素的差异)引起资本税前(Pre-Cit)和税后(Post-Cit)收益的差异——即“税收楔子”(Tax Wedge)在各国间有很大的不同,从而导致全球资本配置的缺乏效率和市场失灵。因此,只有通过国际税收的协调,包括关税、间接税以及资本税的各国间税率、税基及税种的协调,才能实现世界范围内的资源有效配置;【HT】【HJ\*3/5】【HT4”SS】

其二,协调跨国纳税人的人际间(Interindividual Equity)公平,尤其是对跨国纳税人产生的重复征税问题(同时,重复征税也不利于国际资本的合理配置)。对于人际间公平的国际观点是:应采取“同等收入的同等税收”原则,即在开放的背景下,税收应该与如同国内外来源收入之间的收入构成无关。也即公平要求纳税人的所得无论源于国内还是源于国外,都应平等纳税。然而由于各国税收管辖权的交错,就产生了国际重复征税的问题。即一纳税人在国外的纳税收入,在其税收义务国仍要面临再一次征税,因此造成一个所得源于国外的纳税人比源于国内的纳税人纳税更多。随着经济一体化的深入,人员、资本跨国流动的频繁,国际重复征税现象更加突出,因此只有借助于国际税收协调,才能解决人际间公平问题。

其三,协调国家间税收权益的冲突。在经济一体化下,一国的税收权益除取决于本国税收制度外,也

受到其它国家税收制度的影响。国家间公平(International Equity)的基本问题是一个国家损失的问题。就所得税来说,设想基本税收义务国(c.p.t.a)为A国的人到B国投资,而B对其在

B取得的收入征税。这种税收对A国来说涉及到两种损失,一种是国家损失,一种是国库损失

。在A采取扣除法进行征税时,其国库损失等于 $t_A t_B \pi_B$ 。其中 $t_A$ 和 $t_B$ 是A和B的税

率,而 $\pi_B$ 是A公民人投资于B挣得的利润。在A采用抵免法进行征税时,其国库损失则是 $t$

$\pi_B$ 。但无论哪种征税方式,其国家损失均为 $t_B \pi_B$ ,即被B所吸收的税收收入。这

样就涉及到税收收入如何在国家间划分的问题。B究竟有无权利对c.p.t.a为A的投资者征税

和B征多高的税率就成为两国划分税收收入的关键所在。〔ZW〕理查德·A·马斯格雷夫著:《比较财政分析》,中译本,上海人民出版社、上海三联书店,1996年版,第231页。〔ZW〕此外,还涉及到B国是否无歧视地对所有外国资本征税。因此这需要国家间进行协调,从而达成一致的税基分享原则。就商品税而言,一国进口和出口商品的含税成本、价格和数量都受对方国家国内商品税和关税的影响,故商品税的实际税率和收入都受其它国家商品税的影响。

其四,解决商品跨国流动的重复征税问题。相关国家对跨国商品课征国内税时,如果各国采用了不同的税收管辖权原则,一国实行产地原则,另一国实行消费地原则,就会导致跨国商品的国际重复征税的产生,使出口商品除了负担国内商品税外,还将负担出口关税以及其国内商品税。因此,也需要国际税收协调。

其五,通过国际税收协调防范国际间逃避税。上一节提到了经济一体化中,个人的逃避税问题和跨国

公司通过转移定价将利润转移到低税国所在地公司以实现逃避税的问题越加频繁和突出。因此需要各国政府采取同一行动,建立长期的信息交换体系,减少国家间信息不对称带来的税收损失,并且还需要各国间税制结构上的协调,以避免体制上产生的税收漏洞。国际间的逃避税不仅损害有关国家的税收利益,还会扭曲国际范围内的资源配置。

其六,通过国际税收协调,减少税收竞争带来的外部性。如前所述,税收竞争扭曲了世界资源的有效配置,因为在经济一体化的背景下,尤其是在国际资本市场一体化的情况下,国际税收竞争的后果从短期看将会导致资本流向低税国,从而可能扭曲资本的地区有效配置,而从长期来看,会使各国资本所得税率降低到一个不合理的水平,这时如果各国要保持一定的财政收入规模和公共服务水平,就要把一部分税收负担从流动性强的资本转移到流动性较差的生产要素(如劳动力上),这将影响到国家福利和世界福利水平以及国家的税收结构。而在个人收入所得税上的竞争会影响到高技能人力资本在国家间的分配;在商品税上的竞争则会诱

使更多的跨国消费,这对于世界资源的配置及国家福利水平均会有不同程度的影响。因此,税收竞争产生的外部性只能通过国际税收协调来减弱。

### 〔BT3〕1.3.2 国际税收协调的方式

按国际税收协调的程度来划分,可分为四种方式:合作方式、税收协定方式、趋同方式、区域税收一体化安排方式。

合作方式是指一种非正式的国家间税收协调。两个国家或几个国家通过定期或不定期的税收官员的接触和互访来交换各自国家的税制结构和税收改革的信息,并试图建立关于跨国纳税

人的信息互换的机制，以防止和打击国际逃避税的产生。这种方式的协调程度最低，往往缺乏对合作国的约束机制。

税收协定方式是指有关国家之间通过签订国际税收协定，寻求解决税收制度之间的相互冲突引起的重复征税等问题。其基本特征是不触动缔约国各自的税收制度，缔约国可在相当程度上

保留各自的财政主权，可自主决定各自税收制度的一些基本要素，不必要求各缔约国限制其税收制度之间的差异特征。由于不要求各国税制限制其税收制度的差异，此方式易为国际社会广泛接受。自从 1984 年法国同比利时签定世界上最早的税收协定以来，到 70 年代初已超过

1000 个，

到目前为止，已有 2000 多个。〔ZW(〕王雍君著：《税制优化原理》，中国财政经济出版社，1995 年版，第 217 页。〔ZW)〕目前国际税收协定的发展也日趋成熟。税收协定的内容也扩展到赠与税、遗产税、社会保障税及某些消费税的跨国来源问题；同时其规范化和多边化的趋势也正在加强。

趋同方式是指经济发展水平、政治体制相近的国家通过某些共同规则或国际惯例的约束作用，使各自的税收制度具备某些相同或相似的特征，消除各自在税收制度方面的某些差异。因此这是某些国家适应经济一体化税收发展的自主调整行为，也是税收竞争压力下，一国消除其外部性影响的被动选择。

区域税收一体化安排是指区域经济一体化组织成员国之间通过部分主权的让渡，相互协调其税收制度，其〔ZZ(〕目标〔ZZ)〕是达到成员国税收制度的无差异。这是区域经济一体化发展的较高层次，也

是国际税收协调的较高形式。其进展是阶段性的，因为税收制度的无差异是一个缓慢的进程。在较低的阶段，区域税收一体化只要求部分税种及其税基、税率和计税方法上达到完全相同，但不要求整个税收制度完全相同。

值得注意的是，区域税收一体化安排的建立是基于各成员国经济发展水平、政治体制相近的基础之上的。就其本身来说，完全消除各成员国税制的差异也只是一个目标。从世界范围来说，让所有国家采用统一的税制结构，不仅不可能也很不现实。因为一个国家的税制结构是建立在各主权国家的财政收入、公共支出及〔ZZ(〕国家〔ZZ)〕资源配置效率基础之上的，各国税制的统一有可能取得外部平衡但内部平衡却丧失了。同时还要考虑各国经济水平的差异，和国家间的公平问题，尤其是发展中国家和发达国家的不平等。因此正如当代最著名的财政学家之一马斯格雷夫(Richard A. Musgrave)所言：“一个极端的方式是，把协调解释为均等化(Equalization)，让所有的协调国采用统一的税制结构，从而消除了大部分冲突，但倒掉了洗澡水同时也丢弃了婴儿。另外一种更具挑战性的观点是把税收协调的任务定义为提供一个其中能使各国最大自由安排其各自的税制结构却不会干扰国际背景中的效率与公平

的框架。”〔ZW(〕理查德·A·马斯格雷夫：《比较财政分析》，中译本，上海人民出版社、上海三联书店，1996 年版，第 222 页。〔ZW)〕

〔LM〕〔HT〕〔HJ\*2/3〕〔HT4”SS〕〔DM(〕第二章■国际商品流动与税收协调〔DM)〕

〔BT1〕第二章■国际商品流动与税收协调

〔BT2〕2.1■国际商品贸易与关税协调

国际贸易中交易的商品在不同国家间流通，使得不同国家对同一商品的征税不可避免。对国际商品贸易的课税包括两个环节：一是在进出口环节课征的关税，二是进出口国对进出口商品在该国的国内流通环节征收的国内商品税。

关税是对进出国境的商品货物流转额课征的税收。按课税商品在国境上的不同流向,可分为进口税和出口税。进口税是进口国家的海关在外国商品输入时,对本国进口商品所课征的关系税,它通常在外国商品进入国境时课征,或在外国商品从海关保税仓库提出运往国内市场时课征;出口税是出口国家的海关在本国商品输往国外时,对本国出口商所课征的关税。随着国际贸易竞争日趋激烈,大多数国家已不征或少征出口税。本文讨论的关税协调是指进口税的协调。

目前,无论是在发展中国家还是发达国家,关税作为增加一国税收收入的作用正在减弱,但仍然作为“壁垒”作用来保护民族工业或当作歧视国外产品的工具。按照关税与一国贸易条件的理论分析,关税的“壁垒”作用不仅可以保护民族工业,而且在一定情况下还可用于改善本国的贸易条件,提高国家的福利水平。尤其对于大国而言,因为其进口量占世界进口量的比重较大,或者该进口商品的供给弹性较小,那么进口国征收关税就可以压低进口商品的进口价格,从而使贸易条件对自己更为有利。但理论分析也同时表明:这样做的结果虽然使自身的贸易条件变好,但与此同时,两国的贸易量却减少了。【ZW(】袁振宇等编著:《税收经济学》,中国人民大学出版社,1995年,第266页。【ZW)】另外,任何一国也不可能无限制地提高关税。这是因为:其一,关税税率过高,会遭到出口国用高关税报复,从而使本国出口国的出口商也不得不降低出口商品价格,致使本国的贸易条件又回到原来水平,但两国的贸易量也同时减少;其二,在浮动汇率制的条件下,高关税可能会引发国际收支顺差,从而导致本国货币升值而不利于出口,从而达不到改善贸易条件的目的;其三,进口国利用关税改善贸易条件是以对进口市场垄断和出口商品供给弹性小为前提的。然而在现实中,一个国家利用其垄断力量很可能会因此而加速这种力量的消失。就国际市场上商品的供给弹性而言,长期的供给弹性一般都要比短期的供给弹性大,所以,一国利用关税改善自己的贸易条件即使可行也不能持久。

此外,从国家间的公平的角度来看,一国用关税改善自己的贸易条件实际上包含着一个关税税负的跨国转嫁过程。即进口国的一部分关税税款是由出口国的居民负担的。另外,这一转嫁过程还可能影响到出口国政府的税收利益。因为出口商品的价格降低,会影响到出口商的经营利润,这样出口国政府的税收势必减少。因此由此产生的外部性不利于国家间的利益分配的公平性。而大国往往利用其垄断优势,更强化了这种不公平。尤其当商品的供给完全缺乏弹性时,由于进口国是大国,为该类商品的重要市场,甚至是唯一市场,课征关税后,进口商就可以通过降低商品价格来进口这种商品。因此,课征关税后,该商品的国内市场价格不变,国际市场价格下降,税负将由进口商完全转嫁给出口国的出口商或制造商负担。

从世界资源有效配置的角度看,关税特别是差别性关税影响了国内外同种商品的相对价格,也影响到进口国进口商品与本国商品的相对价格,不能如实反映国际贸易的比较利益,从而不利于世界资源的有效配置。同时,关税所引发的贸易战,最终使国际贸易萎缩,导致贸易战国家两败俱伤,同样不利于世界资源的有效配置。

战后科技的进步使各国经济的相互依赖程度大为提高,在关税与贸易总协定(GATT)的倡导下,各国普遍大幅度降低了关税,客观上促进了经济一体化的深入,使贸易自由化成为经济一体化的基本特征之

一。然而,完全实现商品在世界范围内的自由流动仍存在很大的障碍。其中关税扮演了重要的角色。各国都不同程度地运用关税服务于自身的经济利益。尤其在世界经济发展不平衡的态势下,发展中国家为了谋求自身的经济发展仍将关税作为保护民族工业的重要工具。因此,现实的做法是协调各国的关税税负,并逐渐达成关税减让。

关税的国际协调的原则是效率原则和公平原则。从效率的角度来说,又分为国家效率(即一国范围内资源的有效配置),和国际效率(世界范围内资源有效配置)。进口关税符合国家效

率与否取决于一个国家的具体情况。如果一个国家征收进口税后，消费者剩余和生产者剩余净损失大于从国外获得的额外关税收入，将导致效率损失，不符合国家效率。反之，征收进口关税后，消费者剩余净损失和生产者剩余净损失小于从国外获得的额外关税，将提高资源配置效率，符合国家效率。但进口税即使有利于提高一国资源的配置效率，也会损害贸易国的经济福利，而且贸易国的福利损失一般大于征税国的福利改进，因此，不符合国际效率。

从以上分析可看出，关税协调的国家原则和国际效率原则是冲突的，这也说明关税对世界资源有效配置有较强的扭曲作用。

关税国际协调的公平原则包括横向公平和纵向公平两方面。横向公平表现为经济发展水平相当的国家应该保持大体相当的关税水平；纵向公平则可理解为发达国家和发展中国家在关税水平上可以有一定的差距，发展中国家的关税水平可以适当高于发达国家的关税水平。

因此，关税的国际协调是在效率原则与公平原则之间找到平衡点，达到各国和世界福利的改进。而关税国际协调所能达到的程度和范围，也取决于两股相反力量的相互作用：经济一体化和国家主权意识的强化。前者要求各国关税普遍减让，而后者则对此施加约束，各国基于国家主权和国家利益的要求，不会轻易作出让步。这两种力量表现为协调和主权的关系。

## 【BT2】2.2 国内商品税的国际税收协调原则

正如以上分析，关税阻碍了国际商品自由流动、影响了世界资源的有效配置。随着战后经济一体化的

深入，消除关税壁垒已成为实现国际贸易自由化的内在要求。关税与贸易总协定(GATT)成为推动国际贸易自由化的重要力量，在其主持下，该协定的成员国经过八轮多边谈判在削减关税壁垒、降低非关税壁垒和消除贸易歧视等方面取得了巨大的进展。世界主要国家的进出口关税大幅度削减，世界工业品关税由 1947 年的 40%降低到乌拉圭回合谈判结束时发达国家的 3

.7%和发展中国家的 11%，而且还将进一步降低，大多数国家和地区已确定了今后进一步削减

关税的时间表。

从这个意义上可以说，随着经济一体化的发展，关税对商品跨国流动的影响会逐渐减弱，而国内商品税将对商品跨国流动起到更重要的作用。采用对世界资源配置扭曲作用较小的国内商品税来代替有较大扭曲作用的关税将是一个长期的趋势，也逐渐成为各国的共识。国内商品税包括增值税、零售销售税、消费税等，是一国政府对在国内市场上流通的商品课征的税收。因此，国内商品税虽不象关税那样只对进出口商品课征，但同样会课及国际贸易商品。由于各国对国内商品税的课税原则不同，就有造成对国际商品重复征税的可能，这样仍会对国际商品的配置产生很强的扭曲作用。为了保证国内商品税对国际商品流动的税收中性作用，就必须进行国际间协调。

国内商品税的课税原则有两种：一是产地原则，即一国政府有权对产自于本国的所有商品课税，而不论这些商品是在本国消费还是在外国消费；二是目的地原则(又称之为消费地原则)，即一国政府有权对本国消费的所有商品课税，而不论这些商品产自本国还是从外国进口。这样，当一出口国实行产地原则，而另一进口国实行目的地原则时，同一批商品就会既负担出口国征收的国内商品税，又负担进口国的国内商品税，由于出口商品要负担两国的税收，它在进口国的国内市场上就不能与进口国本国生产的同类产品进行公平竞争，不利于国际贸易的发展。所以，为了避免对商品的国际重复征税，各国应实行相同的商品课税原则。

然而，究竟应选择产地原则还是目的地的原则，应该从税收协调的效率原则和公平原则两方面进行考察。税收协调的效率应包括世界效率和国家效率，即世界范围内资源配置的效率和国家范围内资源配置的效率。而税收协调的公平也包括国家间公平和人际之间的公平。有利于

世界资源有效配置的原则往往和国家内资源的有效配置相冲突。同时,商品税不像所得税那样,这种根据支付能力说原则的课税与人际间的公平几乎没什么关系。【ZW(】理查德·A·马斯格雷夫著:《比较财政分析》,中译本,上海人民出版社、上海三联书店,1996年版,第256页。【ZW)】对于国内商品税的国际协调而言,一般是从世界范围内的资源有效配置和国家间公平来考察税收协调原则。

其一,从世界效率的角度来看。假设两国统一实行目的地原则,即不管是国外产品还是国内同类产品只要在本国消费就征收同样的税收,而对出口商品退还国内商品税,这样两国的产品则分别都可以在对方的市场上与对方的同类产品进行公平竞争。即使两国对同类商品的税率有差异,也不会影响商品的跨国流动,原有的国家间分工和一国商品的比较优势将继续保持,从而不会扭曲世界资源的有效配置。而如果假设两国统一实行产地原则,即只对产自于本国的所有商品课税,那么一国的出口产品和进口国的国内产品就会面临着不同的税收负担(假设两国的税率不同),从这个角度来看,产地原则税收协调导致了国内外商品的不公平竞争,最终将会影响国家间的国际贸易分工格局,从而不利于世界资源有效配置。然而,我们的分析忽视了一些重要的条件,如两国之间的汇率、价格的弹性等。肖普(Carl.S.Shoup)1954年的研究就表明,两国之间的汇率和价格水平将随两国商品税率之间的差异进行调整。【ZW(】Carl.S.Shoup:“Taxation Aspects of International Economic Integration”,Aspects financiers et fiscaux de l'integration economique internationale, The Hague: Van Stockum,1954.【ZW)】史密斯(Stephen. Smith)1993年的研究证明了如果对所有商品征税、

汇率或价格水平完全弹性(充分反映了商品税的价格效应),并且生产要素的存量固定,则按产地原则的税收协调会达到和目的地原则一样的效果。【ZW(】Stephen. Smith:“‘Subsidarity’ and the Coordination of Indirect Taxes in the European Community”. Oxford Review of Economic Policy 9,1993.【ZW)】

其二,从国家间公平的角度看。根据国际上公认的国家间税收公平的原则,一国只应对本国的消费者课税,而不应对外国的消费者课税。即一国不应把税收负担转嫁给外国消费者,实行税负输出政策。按照这种要求,如按产地原则课税,则税款会加到出口商品价格中内外国消费者负担。尤其当各国税率高低不一,一国课征较高的国内商品税最终由他国消费者负担则不符合国家间公平课税的原则。因为,税收最终使用于政府支出而使本国消费者受益,而外国消费者并未从其财政支出中受益。从这个意义上说,采取消费地原则有利于国家间税收公平。但我们的分析并未考虑到在一些特殊的情况下,使用目的地原则也有可能实现税负的跨国输出。如贸易大国对其进口的商品征收目的地税收,则有可能利用其可影响世界价格的优势将本国税负转嫁给出口国。

从效率和公平相结合的理论角度来看,国际税收协调的目的地原则比产地原则要有优势。它因此也被关贸总协定和其他一些国际协定所采纳。首先,产地原则不影响世界效率的前提条件很难满足,因为现实世界中,汇率、价格水平并不能保持完全的弹性,而且仍有许多国家实行固定汇率制或有管理浮动的汇率制。这样,汇率变动就不能完全反映商品税的价格。其次,实施目的地原则时出现税负跨国转嫁从而影响国家间税收公平的理论分析框架是一种较封闭经济下的简单外贸模型,与现实世界的实际情况有较大差异。实际上,在经济一体化下资源的自由流动已大大改变了此模型所要求的特殊前提条件。

### 【BT2】2.3 经济一体化下国内商品税协调面临的问题

目前,各国国内的间接税制基本上是以增值税为主干,配之以特殊消费税的规范性两级间接税模式。而增值税的推广无疑推动了这一统一模式的演进。据统计,1990年世界上实行增

值

税的国家(地区)只有 53 个,到 1995 年,已增加到 100 个。因此,增值税已成为了国际性税种

。

增值税的采用在理论上有四个优点:其一,公平税负。因为按周转增值征税,税负只同经营中的增值额大小有关,而同商品周转环节无关;其二,稳定财政收入。增值税适应于生产流通和各种交易,税基相当广泛;其三,强化征收管理制度。由于采取抵扣法计算征集税款,从而建立了购销双方审计、交叉检查的监督体系;其四,促进了国际间商品的自由流动和国际贸易发展。一方面,由于增值税税额不受流转环节多寡及生产企业纵向一体化程度高低影响;另一方面,由于采取目的地原则,对出口商品实行零税率,从而消除了税收对商品价格的影响。由理论上分析看来,增值税和目的地原则的结合的确有利于促进国际贸易,适应了经济一体化的深入发展趋势。然而在实践上,却存在着诸多缺陷,在某种程度上,这种结合削弱了增值税固有的理论上优点:

其一,由于对特定行业的免税,而使一些产品无法实现零税率。对一些特定行业,如农业生产、小规模生产者等,由于其簿记帐册难以健全管理,从而出现对其税收认证上的困难,这些行业的产品在其销售过程中免税,但同时也不能享受到生产投入物的税收抵免。从而其产品出口时不是零税率,而是包含了税收成分,其税收负担取决于其本身环节增值额占总增值额的比率以及投入物的税率。这样,其免税部分的增值额越小,没有得到抵免的投入物税率越高,则最终生产者在出口时越不利,因为这时的出口的产品将受到重复征税。因此,在增值税课征上形成的双轨体系,将影响世界资源的有效配置。

其二,对增值税实行目的地原则,必然需要维持一个税收边界控制体系(border tax control),以便采取抵扣机制,这样增加了实施成本。边境税收调整要求出口商申报已纳增值税额,并提供商业发票证据。这样,一方面,对于出口商而言,存在着较高的纳税成本,即纳税人为完成纳税申报要花费较多的时间和费用;另一方面,不仅增加了税收征管方面的工作量和成本,也有可能引发较强的骗税动机,尤其是监控体系不完善时。这无疑都降低了目的地原则实施的税收中性,同时也阻碍了商品跨国流动的顺畅。

有鉴于此,一些税收学家建议采取产地原则来征收增值税,但其前提条件是税收协调国之间的增值税税率必须统一,否则就会影响国际贸易的发展。这种协调原则只能在区域一体化组织内部实施,而且区域经济一体化的程度要相对较高,才能消除这种财政税收边界。其原因是:其一,实行统一税率要求各国放弃根据本国经济情况自主制定税率的权利,从而失去了稳定经济的重要手段;其二,实行目的地原则,则一国的税收收入取决于其应税的生产规模而不是消费规模,这样净出口国将增加税收收入,而净进口国将减少税收收入。这样就需要建立国家间的税收收入分配机制。这两个因素决定了国家间必须有较高的经济融合和经济协调程度。

消费税是国内商品税的另一主要税种。它将特定的商品作为征税对象,其征税的原则基础是:(1)出于财政收入需要;(2)限制消费某些具有不良效果及产生外部性的商品,如烟、酒、汽油等;(3)通过对奢侈品征税而使税制有累进的性质。其协调中遇到的问题是:其一,由于消费税征于某些特定的商品,而且实行目的地原则,使一些国家通过实行差别税率,将其作为歧视进口、保护本国同类产品的工具;其二,由于各国消费税率水平相差太大,在经济一体化下极易使某些商品的税收具有强烈的外部性,并影响世界资源的有效配置。据著名财政学家维托·坦齐(Vito Tanzi)对石油产品销售税的分析,一些国家对石油产品征收较高销售税可部分转嫁给石油生产者,因为高额销售税减少了需求量,从而使石油的价格降低;同时这样也补贴了对石油产品征收较低销售税的国家,因为它们从降低的石油价格中获益。这种负担和补贴如何分配取决于石油的供需弹性以及其它能源的供需弹性。然而,不管如何分

配都将影响世界资源的配置；〔ZW〕 Vito Tanzi: Taxation in an Integrating World, Washington D.C.: The Brookings Institution, 1995, P59. 〔ZW〕 其三，经济一体化下人员流动加强，当相邻国家特定

产品的消费税率相差较大，而产品又易携带的情况下，一些国家可通过降低某些特定产品的税率而吸引邻国居民入境购买，即进行税收收入外溢，而达到增加本国税收收入的目的。在一定程度上，引发税收竞争，并导致某些特定产品的过度消费，增加其不良效果和外部性。

因此，在经济一体化下，消费税国际协调面临的不仅是课税原则的协调，更重要的是税率的协调，但

由于消费税的对一国财政收入有较大影响，以及各国传统上形成的消费习惯和相应的社会政策的较大差异，各国消费税税率的统一仍有很大的困难。

#### 〔BT2〕 2.4 区域间接税一体化实践

区域税收一体化是区域内税制国际协调中最高级形式。其模式要求区域内国家在税制结构中的部分

税种及其税基、税率和计税方法上达到近似或完全相同，并最终过渡到各国税制结构的统一。区域税收一体化一般是建立在区域经济组织的基础之上，是区域经济一体化发展的较高形式，它涉及到一成员国主权的部分让渡，并在一定程度上建立区域的税收收入再分配机制。区域税收一体化包括区域间接税一体化和区域直接税一体化。而区域间接税一体化的最初级形式则是区域关税一体化(关税同盟)，其后是区域增值税、消费税一体化。而且，区域间接税一体化又是比区域直接税一体化较低级的形式。这和经济一体化的进程也是一致的，商品自由流动

是一体化最初形式，其后才是生产要素的自由流动。另一方面，直接税的协调远比间接税协调复杂，因为它更多地涉及到国家税收管辖权的冲突和国家利益冲突。而间接税的协调从本质上是建立在实现各国国际贸易的较利益基础之上的。正因为如此，到目前为止，还未形成真正意义上的区域直接税一体化，欧盟只是在区域直接税一体化方面初具雏形。

就区域间接税一体化来说，世界上大部分区域经济组织仍在致力于实现关税一体化，并取得了较大的进展，但在区域增值税、消费税一体化方面进程仍很缓慢，这也和其区域经济一体化发展程度紧密相关的。到目前为止，区域经济一体化程度最高的欧盟已基本实现了区域间接税一体

化的形式。以下对其发展进程作简要地介绍，从中可认识到区域间接税一体化的发展的一般规律和趋势：

首先，关税同盟是欧盟的重要基石之一，也是其税收一体化的起点。关税同盟的基本宗旨反映在《罗马条约》上，它要求各成员国间废止进口税和出口税及具有同等作用的一切捐税，并在同第三方国家的关系上采取共同的关税税率。欧盟前身欧共体于 1968 年就实现了关税同

盟，各成员国之间的贸易关税全部废除，比《罗马条约》规定的进程提前了一年半。

在欧盟增值税一体化方面。继消除关税壁垒之后，60 年代后期起，欧盟开始了建立增值税制

的努力。可以说，欧盟建立增值税制的直接动机是为了消除国内商品税对区域间贸易的影响，通过增值税与目的地协调原则的结合实现税收中性。1973 年，9 个欧共体创始国家全部建立了增值税，并随后带动了其它欧洲国家的实行。目前增值税已成为欧盟统一的间接税种。虽然欧盟各国的增值税制发展阶段较一致，而且发育得较为成熟，但直到 90 年代初，欧盟各

国的增值税仍存在一系列差异(见表 2.1)。



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库